

Contradicciones del Sistema Universal de Protección de los Derechos Humanos, Derechos del Contribuyente y Derecho Tributario

Citation for published version (APA):

Buitrago Diaz, E. (2018). Contradicciones del Sistema Universal de Protección de los Derechos Humanos, Derechos del Contribuyente y Derecho Tributario. In C. Proner, H. Olásolo, G. Ricobom, & C. Back (Eds.), *70º Aniversario de la Declaración Universal de Derechos Humanos: La Protección Internacional de los Derechos Humanos en cuestión* (Vol. 2, pp. 183-196). Tirant Lo Blanch.

Document status and date:

Published: 31/05/2018

Document license:

Other

Please check the document version of this publication:

- A submitted manuscript is the version of the article upon submission and before peer-review. There can be important differences between the submitted version and the official published version of record. People interested in the research are advised to contact the author for the final version of the publication, or visit the DOI to the publisher's website.
- The final author version and the galley proof are versions of the publication after peer review.
- The final published version features the final layout of the paper including the volume, issue and page numbers.

[Link to publication](#)

General rights

Copyright and moral rights for the publications made accessible in the public portal are retained by the authors and/or other copyright owners and it is a condition of accessing publications that users recognise and abide by the legal requirements associated with these rights.

- Users may download and print one copy of any publication from the public portal for the purpose of private study or research.
- You may not further distribute the material or use it for any profit-making activity or commercial gain
- You may freely distribute the URL identifying the publication in the public portal.

If the publication is distributed under the terms of Article 25fa of the Dutch Copyright Act, indicated by the "Taverne" license above, please follow below link for the End User Agreement:

www.umlib.nl/taverne-license

Take down policy

If you believe that this document breaches copyright please contact us at:

repository@maastrichtuniversity.nl

providing details and we will investigate your claim.

Download date: 04 May. 2023

**CAROL PRONER
HÉCTOR OLASOLO
CARLOS VILLÁN DURÁN
GISELE RICOBOM
CHARLOTTA BACK**
(Coordinadores)

2

70º ANIVERSARIO DE LA DECLARACIÓN UNIVERSAL DE DERECHOS HUMANOS

**La Protección Internacional de los Derechos
Humanos en cuestión**



tirant
lo blanch

**PERSPECTIVAS
IBEROAMERICANAS
SOBRE LA JUSTICIA**

70º ANIVERSARIO DE LA DECLARACIÓN UNIVERSAL DE DERECHOS HUMANOS

La Protección Internacional de los
Derechos Humanos en cuestión

Coordinadores
CAROL PRONER
HÉCTOR OLASOLO
CARLOS VILLÁN DURÁN
GISELE RICOBOM
CHARLOTTH BACK



tirant lo blanch

Valencia, 2018

Copyright © 2018

Todos los derechos reservados. Ni la totalidad ni parte de este libro puede reproducirse o transmitirse por ningún procedimiento electrónico o mecánico, incluyendo fotocopia, grabación magnética, o cualquier almacenamiento de información y sistema de recuperación sin permiso escrito de los autores y del editor.

En caso de erratas y actualizaciones, la Editorial Tirant lo Blanch publicará la pertinente corrección en la página web www.tirant.com.

Colección Perspectivas Iberoamericanas sobre la justicia

Directores:

HÉCTOR OLASOLO
CAROL PRONER

© Carol Proner, Héctor Olasolo, Carlos Villán Durán,
Gisele Ricobom, Charlott Back y otros

© TIRANT LO BLANCH
EDITA: TIRANT LO BLANCH
C/ Artes Gráficas, 14 - 46010 - Valencia
TELF.: 96/361 00 48 - 50
FAX: 96/369 41 51
Email: tlb@tirant.com
www.tirant.com
Librería virtual: www.tirant.es
ISBN: 978-84-9190-307-9
MAQUETA: Tink Factoría de Color

Si tiene alguna queja o sugerencia, envíenos un mail a: atencioncliente@tirant.com. En caso de no ser atendida su sugerencia, por favor, lea en www.tirant.net/index.php/empresa/politicas-de-empresa nuestro Procedimiento de quejas.

Responsabilidad Social Corporativa: http://www.tirant.net/Docs/RSC_Tirant.pdf

Contradicciones del Sistema Universal de Protección de los Derechos Humanos, Derechos del Contribuyente y Derecho Tributario

Esperanza Buitrago¹

La celebración del centenario de la Declaración Universal de Derechos Humanos (DUDH) es una ocasión para reflexionar sobre el estado de los Derechos del Contribuyente (DC) y el Derecho tributario en el marco de los Derechos Humanos (DH). Atendiendo la invitación del profesor Olasolo, a continuación reflexiono sobre las siguientes preguntas: 1) ¿es posible una comprensión del multiculturalismo y los enfrentamientos entre culturas a partir de los valores consagrados en el universalismo de los DH?, 2) ¿se ha consolidado en la práctica el entendimiento interdependiente, indivisible e inter-relacional de los DH (civiles, políticos, económicos, sociales, culturales y el derecho al desarrollo)?, 3) ¿Hasta qué punto

¹ Esperanza Buitrago es docente e investigador senior del Departamento de Derecho Tributario de la Universidad de Maastricht. También ha sido profesora de la Universidad del Rosario en la que dirigió la intensificación en Derecho Tributario entre el 2010 y el 2014. Es profesora de la maestría en Derecho Internacional Tributario de la Universidad Externado de Colombia desde el año 2004, del Instituto de Estudios Fiscales (Antioquia-Colombia) desde el 2010 y ha sido profesor visitante, entre otras de la Universidad de Pekín, Sun Yat Sen (Cantón-China), Cantabria (España). Es abogada, con maestrías en Propiedad Intelectual y en Derecho Financiero, doctora en Derecho Tributario por la Universidad de Salamanca, cum laude y mención doctor europeus. Es autora de varias publicaciones nacionales e internacionales y ha obtenido varios premios, entre ellos el premio de fiscalidad internacional otorgado por Deloitte (España) y la Universidad de Valencia, el premio extraordinario de la Universidad de Salamanca (2007) entre otros, por su obra sobre las regalías de propiedad intangible. Es miembro de la IFA y del Centro de Investigaciones del Instituto Colombiano de Derecho Tributario. Alumni del Instituto Max Planck en Alemania. La autora agradece expresamente al Centro de Tributación de la Universidad de Maastricht por el incentivo y los recursos para la realización de este trabajo. Así mismo a Carlos Alberto García por sus valiosos comentarios.

las intervenciones “humanitarias” y la propia racionalidad neoliberal utilizan el discurso ambivalente de los DH para otros fines?

La denominación DC corresponde a una categoría moderna de garantías de los sujetos de deberes y obligaciones tributarias en su relación con el Estado, i.e., los servicios de impuestos, jueces y otros órganos del Estado. Debido a la variedad, número y forma de recaudo de los tributos, en la práctica contribuyentes somos todos. La influencia de la DUDH en esa relación no es explícita. Las visiones sobre estos derechos no suelen estar reconciliadas con los DH porque la tributación se ve como una prerrogativa del Estado, dando más prevalencia a los deberes que a los DC. Las dificultades para entrever una influencia de la DUDH en la relación fisco-contribuyente han hecho más ingente la necesidad de implementar Cartas de Derechos del Contribuyente (CDC) a nivel nacional, pero también a nivel regional. En varios países existen normas que las adoptan, pero también hay países que no poseen disposiciones específicas, tal como consta en el estudio más actualizado sobre Administraciones tributarias de la OCDE de 2017. A nivel regional existe la propuesta de la Comisión Europea para un Modelo de Código Europeo de Derechos del Contribuyente (2016).

Aunque varios países cuentan con listados o CDC, la naturaleza de la relación tributaria conlleva dificultades prácticas para la implementación y/o mayor desarrollo de esos postulados o de los Derechos fundamentales en general. Esto puede tener origen en las normas que gobiernan la actuación de los funcionarios y que evidencian dos tipos de problemas: por una parte, la justicia de la obligación sustancial fijada por la ley y, por otra, la dinámica del cobro de las obligaciones tributarias. Las preguntas formuladas se responderán en torno a estas dos temáticas, seguidas de una reflexión adicional para la pregunta final.

La justicia de la obligación tributaria y los derechos humanos

En el ámbito sustancial, la justicia de la obligación tributaria depende de las condiciones económicas, sociales y culturales de cada país. Los valores consagrados en el universalismo de los DH ayudan solo de forma limitada y parcial a comprender el multiculturalismo y los contrastes entre culturas en el ámbito impositivo, e.g. respecto de: la preferencia actual por los impuestos indirectos (como el IVA), las diferencias

de trato del ciudadano de a pie según el nivel de bienestar existente en países con diferentes tradiciones jurídicas y niveles de bienestar, o las diferencias de trato entre el ciudadano medio y los económicamente más fuertes, incluida la industria. Estos temas, directamente relacionados con los derechos económicos, sociales y culturales reconocidos en la DUDH y con el derecho al desarrollo de las naciones (en la agenda de Addis Adaba) están a la espera de mayores desarrollos, incluidos los objetivos del milenio de las Naciones Unidas.

Desplazamiento de la imposición directa por la indirecta

Mientras que en el pasado el Impuesto sobre la Renta (IR) era el impuesto por excelencia, la preferencia actual es por otros como el IVA. El IR consulta o intenta consultar la capacidad contributiva (igualdad proporcional). Esto no necesariamente se logra con la imposición indirecta, aunque en ocasiones las Cortes Constitucionales intenten equilibrar la balanza, como sucedió en Colombia con la sentencia C-776 de 2003 de la Corte Constitucional que exige considerar el impacto del IVA en el acceso a productos de primera necesidad por el sobre costo que conlleva. Los juristas dicen que dicho tratamiento podría ayudar a hacer del IVA un impuesto progresivo, estudios económicos al respecto son deseables.

La recomendación de organismos como la OCDE para que los países en desarrollo, en particular los latinoamericanos, incrementen el recaudo a través del IR tiene sentido si, al mismo tiempo: 1) se intenta obtener un mayor equilibrio de las cargas del contribuyente considerando el recaudo que se alcanza mediante los diferentes tributos, incluidos los impuestos indirectos, impuestos locales y otras contribuciones, 2) se considera el impacto de impuestos indirectos en las clases con menor capacidad contributiva y, más importante aún, 3) se logra una verdadera articulación con el gasto público, habida cuenta de los diferentes ingresos (tributos y otros ingresos del Estado) y el fin de los tributos (el bien común).

En la práctica, en países en desarrollo esa articulación con el bien común no está garantizada, o bien lograda. El destino de los recursos y el establecimiento de las prioridades no siempre son claros. Más aún, el crecimiento económico no necesariamente se refleja en el bien-

estar de su población. La vinculación de crecimiento económico con el nivel de tributación parece ser una falacia cuando al final no se sabe o no se ve en qué se gastan los recursos. Además de ello, los recursos se pierden como consecuencia de los altos niveles de corrupción y bajos estándares de rendición de cuentas y responsabilidad. Estas circunstancias incrementan la desigualdad, afectan el nivel de bienestar y propician una pobre realización de los DH, generando a su vez grandes diferencias en los beneficios y oportunidades de que gozan los ciudadanos. Si se compara el ciudadano medio de los países con modelos de Estado bienestar —e.g. los centro-europeos— con los de otros modelos —e.g. varios de los latinoamericanos, las diferencias son abismales. Y ni qué decir en relación con los menos favorecidos. Una igualdad real entre ciudadanos del mundo es, en este sentido, una utopía.

La igualdad que actualmente predomina en la mayoría de países en desarrollo es la igualdad por lo bajo, esto es, la marcada por la ampliación tanto de la pobreza, como de la brecha entre clases alta y baja, con una disminución progresiva de la clase media. Hacen falta más y mejores mecanismos nacionales e internacionales para que los derechos no se conviertan en quimera y se garantice la realización de la justicia social, y con ella la satisfacción de los derechos fundamentales individuales. A tal efecto, el buen uso de los recursos es decisivo. El papel del Derecho tributario en el recaudo de recursos es importante, pero no por incrementarlo se va a mejorar el nivel de bienestar, o el estado de los DH. Este es un sofisma de nuestro tiempo.

Diferencias de trato del ciudadano de a pie en países con diferentes tradiciones jurídicas

Una aproximación universal a los DH desde la perspectiva de los derechos de los contribuyentes en sistemas de Derecho civil y de Derecho común sería impensable un siglo atrás. Actualmente, en el Derecho tributario de los países continentales europeos se suelen considerar las implicaciones del reconocimiento constitucional de la igualdad de los ciudadanos ante la ley. La Constitución irradia todo el derecho, incluido el tributario. En muchas ocasiones cuando no se han constitucionalizado los principios tributarios la elaboración puede venir

por remisión a los derechos. Más aún, puede darse una revisión de constitucionalidad donde existe dicho mecanismo.

En países de Derecho común la situación puede ser diferente. Por ejemplo, en el Reino Unido ni existe un principio de igualdad en materia tributaria, ni Constitución que consagre la igualdad ante la ley. Hasta hace poco no había revisión constitucional, tampoco Corte constitucional. En su lugar rige la soberanía parlamentaria. Un sistema de esta naturaleza sorprende y llama la atención considerando que el impuesto sobre la renta del Reino Unido es de los más antiguos en el mundo y que el nivel de bienestar de sus habitantes es alto. En esta investigación no se analiza si esto se deba a una mayor obediencia de los contribuyentes o al rol histórico del Reino en la oferta de paraísos fiscales tanto con la ciudad de Londres como con varios de sus territorios de ultramar e incluso algunas de las ex-colonias.

Lo dicho anteriormente refleja una situación interesante en un ámbito en el que el balance de los derechos y deberes del contribuyente, el poder del Estado y, las amplias facultades de las administraciones de impuestos para exigir el deber de contribuir, sigue en construcción. El desarrollo de estándares comunes no es fácil y la universalidad de los DH ha tenido un impacto pero no tan grande como podría tenerlo. Si bien es cierto que existen algunos principios con bastante aceptación, como por ejemplo el principio de capacidad contributiva, la implementación del principio varía de país a país y según el tipo de impuesto. Por ejemplo, lo dicho sobre las exenciones del IVA sobre productos de primera necesidad es algo fundamental para garantizar la igualdad de acceso a estos por sectores de población desfavorecidos en países en los que las diferencias sociales son grandes, pero el IVA mismo les dificultará para acceder a otros. Desde esta perspectiva, la ausencia de un sistema de exenciones perfectas, con derecho a descuento del IVA en todos los niveles de las cadenas de producción y a nivel de los consumidores, termina de dificultar la tarea. Este problema es común a todos los sistemas de tributación indirecta, incluyendo el conocido efecto cascada y la paradoja del IVA, protagonistas del sistema de IVA europeo.

En materia del impuesto a la renta el tratamiento de los sujetos del impuesto varía. No hay una concepción universal del tratamiento impositivo de personas naturales, o de las familias, no existe un

estándar universal para el reconocimiento de gastos deducibles por parte de personas naturales o de personas con dependientes a cargo. Mientras que en algunos países pueden deducirse gastos relacionados con la maternidad, o de salud visual como la compra de lentes y lentes o las membrecías a asociaciones personales, cursos de desarrollo personal y profesional, etc., en muchos países esto es impensable. El desarrollo de unos estándares mínimos para la garantía de los DH es deseable desde esta perspectiva.

Aspectos que hoy en día forman parte del ABC del Derecho tributario en sistemas democráticos, en los que podría decirse que existe un estándar, incluyen la necesidad de creación de los impuestos mediante ley y la irretroactividad de los nuevos impuestos. Para llegar a ello fue necesario que rodaran algunas cabezas y se gestaran revoluciones como el Boston tea party, anteriores todas a la DUDH. Históricamente, la cuestión impositiva motivó revoluciones que terminaron en la independencia de varias colonias. Actualmente, la fuerza de los contribuyentes es más limitada, e incluso puede ser manipulada. Los derechos de los contribuyentes se vislumbran solo tímidamente en el escenario internacional de DH.

Diferencias de trato del ciudadano medio respecto de los más fuertes económicamente

Los escándalos tributarios destapados en los últimos años con respecto al uso de mecanismos de planeación tributaria internacional por parte de los contribuyentes, así como de la oferta de los Estados de regímenes que olvidan la generalidad de la ley tributaria para conceder tratamientos específicos a empresas o contribuyentes mediante los llamados *rulings* —acuerdos entre el fisco y un contribuyente— ha generado malestar tanto a nivel de los contribuyentes como de muchos Estados. Las investigaciones por ayudas de Estado abiertas por la Comisión Europea contra Irlanda, Reino Unido y Luxemburgo en los casos de Apple, Google y Amazon —debido a la concesión por *rulings* de regímenes tributarios sustancialmente más benéficos que los concedidos a los demás contribuyentes— dejan al descubierto el enfrentamiento de medidas establecidas para atraer inversión extranjera con la supuesta generalidad de la ley y la igualdad de trato.

Los casos mencionados son de una evidencia rampante en relación con la diferencia de trato. Las soluciones están en dos campos de acción, uno es el relacionado con los Estados y otro es el directamente aplicable a los contribuyentes. En el primero, la situación se analiza en la Unión Europea bajo la perspectiva de ayudas de Estado, por el trato selectivo a un contribuyente. Esta misma situación se repite en muchos países en diferencias de trato entre los residentes y quienes se benefician de incentivos tributarios, particularmente de inversión extranjera, pero la solución de ayudas de Estado es un tema netamente europeo. La preocupación actual y legal es por la infracción potencial de las prohibiciones de subsidios bajo las reglas de la OMC. A nivel interno la preocupación suele ser el mantener un flujo de inversiones que permitan a su vez generar empleo y otras externalidades para la sociedad. Desde estas dos perspectivas, la problemática muestra las dificultades para reconciliar la política económica con la igualdad entre inversionistas nacionales y extranjeros.

Ante la variada y atractiva oferta de productos tributarios, la planeación tributaria ha estado a la orden del día por décadas. Las posibilidades de disminuir el costo tributario, de eludirlo o de evitarlo dieron lugar a toda una serie de conductas, algunas reprochables moral y/o jurídicamente, no siempre recogidas por la ley. La respuesta a los abusos por parte de los contribuyentes tardó un tanto en llegar. La reacción más inesperada vino con la Convención Multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios, (MLI por sus siglas en inglés), surgida de la acción 15 en el marco del plan de acción BEPS. La MLI fue adoptada el 24 de noviembre de 2016 y suscrita por altos dignatarios gubernamentales de más de 70 países el 7 de junio de 2017 (cifra que habría ascendido a casi 80 jurisdicciones según informe de la OCDE del 24 de enero de 2018).

Hace apenas 15 años era impensable llegar a acuerdos multilaterales que permitieran combatir frontalmente las prácticas elusivas, como el traslado artificial de beneficios, o que la afrenta a los delitos de evasión fiscal llegara al nivel que ha cobrado en los últimos años. Las disposiciones anti abuso eran más limitadas, tanto a nivel interno como en los Convenios para Evitar la Doble Imposición (CDI). Las limitaciones eran tales que el uso de las disposiciones internas no siempre era posible para atacar las conductas (que varían en denomi-

nación y características, como el abuso, fraude, elusión, etc.). A eso se sumaba una pobre colaboración internacional entre administraciones tributarias. Hoy en día eso es historia y la pregunta es ¿cómo garantizar los DC en un escenario en el que oficialmente no se quiere hablar mucho de ellos?

La situación descrita alcanzó su cenit en la crisis financiera de los últimos años, que hizo más evidente la necesidad de fortalecer las arcas del Estado. El interés vino de la mano de las economías más desarrolladas y en particular de los miembros de la OCDE y el G-20. Estas economías dependen en buena medida de los impuestos, a diferencia de muchos países en desarrollo donde la explotación de recursos naturales, en particular los no renovables, juega un rol central. En la Cumbre del G-20 de 2009 se acordó tomar acciones contra las jurisdicciones no cooperativas, incluidos los paraísos fiscales, la disposición para desplegar sanciones para proteger sus finanzas públicas y los sistemas financieros.

Como consecuencia de estas reuniones, el foro OCDE encargado de evaluar los riesgos derivados del incumplimiento tributario derivado de paraísos fiscales se transformó en el Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información para Fines Tributarios. Los estándares cambiaron. Se anunció entonces que la era del secreto bancario había terminado y se reconoció un estándar internacional para el intercambio automático de información financiera y tributaria. Esto tomó por sorpresa a los contribuyentes que por siglos estaban acostumbrados a resguardarse en el secreto bancario y en ocasiones en el derecho a la intimidad para dejar su deber de contribuir insatisfecho, total o parcialmente. Las dificultades para obtener información y colaboración de las autoridades de otros países generaban además un clima propicio para el abuso en la planeación tributaria. En este escenario no sorprende tanto que el tema de los derechos fundamentales tenga tan poco eco en muchos países y que los recursos que se destinen a las Defensorías de contribuyentes sean mínimos, o sus posibilidades de actuación judicial también escasas.

Un derecho que estaba marcado por resolver sus problemas vía convenios bilaterales para evitar la doble imposición progresivamente pasó a soluciones que eran más propias de otros ámbitos del Derecho internacional. La adopción de medidas colectivas, mayor cooperación

entre autoridades tributarias, el intercambio automático de información y el multilateralismo son ahora el estándar para el cobro de las obligaciones tributarias, sin que exista un desarrollo multilateral igual para la garantía de los derechos involucrados, en particular el debido proceso y la información en los múltiples aspectos relacionados con los nuevos estándares y facultades de los Estados.

Además de los aspectos procesales y derechos involucrados, los avances indicados no han permitido mayores acuerdos en relación con problemas de la sobreimposición. Esto es una constante en la carga tributaria de los contribuyentes que desarrollan actividades transfronterizas. La problemática puede terminar en doble o múltiple imposición del contribuyente. La inexistencia de un derecho fundamental a un nivel de imposición justo en el nivel internacional (sin doble o múltiple imposición) se ha solucionado con medidas internas que alivian la doble imposición y mediante CDI, pero ninguno de los dos garantiza que se logre el objetivo.

Una mayor coordinación internacional en relación con la medida de la carga tributaria es una utopía. Esto ha sido difícil incluso en ámbitos regionales como la Unión Europea, en la que las competencias sobre la imposición directa recaen en los miembros y no en la Unión. Varias dificultades se han sorteado por la vía jurisprudencial y su impacto en las normativas de los Estados miembros a efecto de garantizar las libertades fundamentales consagradas por el Tratado Constitutivo de la Unión Europea, esto es libre circulación de personas, bienes, capitales y libertad de establecimiento. El rol de los DH en este aspecto ha sido limitado.

La situación para el ciudadano medio en países en desarrollo en ocasiones es incomprensible. El ciudadano medio es un objetivo fácil del sistema impositivo, es una presa de los impuestos. La sencillez con que puede efectuarse el cobro de las obligaciones tributarias los hace más vulnerables. Basta con imponer obligaciones de retención a los empleadores. Mientras que para las empresas y contribuyentes con capacidad contributiva alta resulta fácil obtener reducciones de la carga tributaria o bien por la vía del lobbying, o mediante sofisticados mecanismos de planeación valiéndose de la oferta internacional, selectos abogados y otros profesionales, para el ciudadano medio esto no solo resulta complicado sino fuera de su alcance económico. Si a

eso se le suma la desconexión del recaudo con los beneficios a los que debería acceder como parte de sus derechos económicos, sociales y culturales, la desesperanza puede ser total.

Los derechos del contribuyente en el procedimiento de cobro

Las CDC han descubierto una problemática en la relación entre las administraciones de impuestos y los contribuyentes. Esta relación gira en torno a la medida de la carga tributaria según se liquida por la Administración, y el procedimiento de cobro que adelanta el fisco mismo. Aunque en la doctrina tributaria se critica que las disposiciones son tan generales que no se refieren a derechos, como cuando las listas incluyen el trato respetuoso debido de las autoridades, el hecho de llevar esto a una CDC evidencia el nivel de tensión al que puede llegarse.

Diferentes aspectos relacionados con el cobro han sido cuestionados desde la perspectiva de los DC y los DH. Los temas más comunes tienen que ver con la garantía del debido proceso, la intimidad, el derecho a ser escuchado, a no auto incriminarse, a la propiedad (y especialmente la no confiscatoriedad). No obstante, el vínculo de los DC con los DH no se establece a primera vista y tampoco exento de controversia por las varias limitaciones que imponen los poderes del Estado. Sobre el particular existe una literatura extensa hoy en día y por tanto me limitaré a unas breves consideraciones.

Los DC suelen analizarse y ponderarse frente al deber de contribuir al que están afectas todas las personas. Estos deberes implican varias diferencias en la aproximación a los derechos desde la perspectiva tributaria en comparación con ámbitos más generales, por ejemplo el de DH. Uno de los casos más representativos es el derecho a la intimidad. En este sentido destaca la aproximación al tratamiento de la información económica del contribuyente en países nórdicos como Suecia o Finlandia. En estos es posible conocer la situación tributaria del vecino y del Jefe de Estado. Este sistema contrasta con la amplia protección al derecho a la intimidad tributaria que se garantiza en la gran mayoría de países.

Además de los derechos, están las instituciones y acciones específicas con las que puede contar el contribuyente. Por ejemplo, la tercera

parte de las 55 administraciones del estudio OCDE de 2017 cuentan con Defensores del Contribuyente. Estos defensores no dependen de las defensorías de derechos humanos, suelen estar adscritos a las administraciones tributarias o a los Ministerios de Hacienda. Más aún, sus facultades suelen ser para obrar ante la Administración, pero también hay casos en los que pueden actuar ante los jueces. El reto es dotar a los defensores de independencia y facultades para intervenir ante casos de infracciones de los derechos, ante las Administraciones y los jueces.

La garantía de los derechos ante la Administración se da a través de procedimientos claros sobre el actuar de los funcionarios en las circunstancias concretas, pero no siempre hay procedimientos reglados. Las amplias facultades de que gozan los funcionarios y la falta de provisiones específicas hacen que las posibilidades de conflicto incrementen. La resolución de estos conflictos puede ser compleja, en particular cuando el vínculo con los derechos fundamentales no es claro a primera vista. Por ejemplo, la forma como los funcionarios acopian información nacional e internacionalmente, en casos en los que un gobierno compra la información a un informante, o a través de espías, etc., puede dejar dudas sobre los DC. Otros casos se relacionan con la falta de reglamentación de las auditorías, con la posibilidad de que los derechos del contribuyente queden en el limbo.

En algunos países es posible solicitar una protección con acciones generales para la defensa de DH. Este es el caso de los países que prevén la acción de amparo (o tutela) en la que se protejan los derechos, no como derechos del contribuyente sino como DH. El número de sentencias en esta materia ante tribunales nacionales no es comparable con el de otras materias pero aunque es limitado va en aumento. Además de esto, existen sentencias tanto de las Corte Europea e Interamericana de DH. Las limitaciones suelen ser sustanciales. En este sentido, la exclusión de los procedimientos tributarios del derecho al debido proceso considerando que aquellos forman parte del núcleo de las prerrogativas de las autoridades públicas y la prevalencia de la naturaleza pública de la relación entre el contribuyente y la comunidad (Guía del artículo 6 de la Convención Europea de DH).

Es común escuchar que si todos contribuimos todos nos beneficiamos. Esto termina en un discurso ambivalente porque un recaudo

mayor o más eficiente no mejora ipso facto la situación del bien común. En los Emiratos Árabes Unidos el impuesto sobre la renta solo se paga por los bancos extranjeros y las compañías petroleras y el IVA tiene una tarifa de solo el 5%, pero ello no implica de modo alguno que no se garantice el bien común, incluido el desarrollo individual. En este sentido el Derecho tributario no es fin en sí mismo sino una herramienta más en la organización de las finanzas públicas.

Una articulación más directa con la realización de los DH sería positiva. Más que una vinculación teórica, la pregunta fundamental es, ¿cómo lograr esa articulación? El nivel de garantía de los DH es un buen indicador del logro del bien común, y del de cada persona. En este sentido, una vinculación más directa con el impacto de los delitos contra el erario y una mayor exigencia con respecto a la responsabilidad económica de los sujetos activos de tales delitos podría ser parte de esa articulación. El mero cumplimiento de las condenas en cárcel es insuficiente cuando las manos criminales prefieren un período en pánoptico tras el cual pueden aprovecharse de los recursos escondidos en paraísos fiscales, jurisdicciones de baja tributación y con acuerdos de intercambio de información ineficaces, o en manos de testaferros, u ocultos de cualquier otra manera. Para incrementar la desilusión, no son pocos los casos en los que los fiscos se desgastan y hasta ensañan con los ciudadanos de a pie (el ciudadano medio), en lugar de concentrar sus esfuerzos en los casos verdaderamente relevantes.

Con ocasión de todos los escándalos por el uso de paraísos fiscales y jurisdicciones de baja tributación, las Organizaciones No Gubernamentales (ONG) vienen ejerciendo mayor presión para que las empresas transnacionales paguen sus impuestos, o para que paguen mayores impuestos a los que eligen. El factor reputacional ha motivado pagos inmediatos de impuestos, con independencia de que fueran debidos o no, como sucedió con Starbucks hace un par de años. Mientras Starbucks era presa fácil del boicot de los consumidores y de un problema reputacional, en el caso de Google y Apple eso era más difícil.

Pero si bien es cierto que el problema reputacional tiene ventajas para los gobiernos por la presión que ejerce sobre el contribuyente, no necesariamente es el mecanismo ideal para el cumplimiento de obligaciones tributarias. La manipulación de la opinión pública también puede ser un problema si se considera que la medida de la carga

tributaria no está determinada solo por el nivel de ingresos sino que es preciso considerar toda la situación del contribuyente, sus gastos, sus pérdidas, etc. Esa información normalmente no es pública no está al alcance de las ONG.

Una mayor presión sería necesaria para que el recaudo de impuestos no se pierda y, especialmente, para que llegue al fin último del bienestar y de la garantía de los derechos fundamentales de todos. Así mismo para que la obligación de asegurar, como mínimo, la satisfacción de niveles esenciales de cada uno de los derechos con los recursos disponibles no quede confinada a lo que quede de la corrupción u otros delitos que atentan contra el erario. En otras palabras, es preciso asegurar que el recaudo de impuestos redunde en beneficio del bien común, que cumpla su función redistributiva, incrementando los niveles de protección de DH y asegurando, entre otros, el derecho al desarrollo de que trata la declaración de Naciones Unidas (1986) y, a su vez la financiación para el desarrollo de las naciones (Addis Ababa 2015).

Según los estándares vigentes de los derechos económicos, sociales y culturales, esa garantía se da según el nivel posible económicamente, que desafortunadamente es bajo cuando los recursos se pierden en manos criminales, incluida la corrupción. Desde esta perspectiva, un avance para los DH podría consistir en la imposición de obligaciones mínimas a los Estados en materia de corrupción y delitos contra la hacienda. Esto es urgente en aquellos países en los que la evasión no es un delito y en los que los involucrados en la pérdida de recursos públicos logran escapar de la configuración del tipo penal de fraude. Así mismo en aquellos países en los que delitos reservados para funcionarios públicos quedan cubiertos con el manto de la responsabilidad fiscal, particularmente cuando pueden deshacerse fácilmente mediante el pago de sumas irrisorias no actualizables (comparadas con el hueco fiscal que dejan sus acciones). Otro avance, además del incremento de los rubros relacionados con derechos económicos, sociales y culturales sería la implementación de mayores controles en la ejecución de esos presupuestos y en general del gasto público.

El establecimiento de mecanismos para asegurar la responsabilidad económica en los crímenes contra el erario debe ser una prioridad. El balance con los derechos fundamentales es sin embargo una

necesidad ante las dificultades que existen para balancear derechos y poderes. Hay diferencias culturales que ameritan una revisión a la luz de los DH considerando las diversas aproximaciones. Por ejemplo, en la Unión Europea la doble incriminación está prohibida —de suerte que no es posible sumar a la responsabilidad disciplinaria una responsabilidad penal—, mientras que en varios países latinoamericanos es la constante. En varios países Europeos, la pena por delitos contra la hacienda es conmutable con compensaciones económicas y multas sustanciales (e.g. Alemania), mientras que en la mayoría de las latinoamericanas no. Esto por supuesto no preocupa tanto cuando por cuenta de tenues medidas legislativas resulta mejor una baja condena penal y el pago de las multas irrisorias de la responsabilidad fiscal para el caso de los funcionarios, o el escape a las configuraciones de los delitos tratándose de los particulares.

Finalmente, al parecer una cuestión cultural propia de países en desarrollo y que merece una reconsideración, ahora en la perspectiva del contribuyente: la tendencia grave a imponer sanciones económicas que terminan en su ruina y en el cierre de sus negocios no es un tema ajeno a los DH, como observó la Corte Interamericana de Derechos Humanos en el caso de José María Cantos contra la vencida para ese caso, Argentina (2002). La medida de las sanciones tributarias es una prioridad. Los excesos en esta materia están aún por documentar y afectan tanto al ciudadano de a pié como a la industria. Para ambos, las sanciones exorbitantes y el irrespeto de los derechos fundamentales es un tema que requiere atención.

A modo de conclusión: por cuenta de las prerrogativas del Estado, el desarrollo de los Derechos del contribuyente y de los DH en su relación con el derecho tributario ha quedado en una situación extraña. Es preciso un mayor esfuerzo de los contribuyentes, pero también de los Estados en la adopción de medidas apropiadas para frenar la pérdida de los recursos y para garantizar los DH, no solo los relacionados con los procedimientos tributarios (y así el debido proceso), también los que reclama la justicia de la obligación sustancial y el fin mismo del Derecho tributario: un recaudo que sirva al bien común, el de la humanidad, por encima de las diferencias culturales.